SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 12 1985

Taxeringsrevisionens gränser

Av lagmannen Bertil Wennergren

I lagrådsremissen den 14 februari 1985 om förenklad självdeklaration anfördes (s 33) att man i praxis inte är överens om i vad mån man har rätt att — i det fall att kontrolluppgiftsskyldighet ej föreligger — göra taxeringsrevision hos en person för att inhämta uppgifter som underlag för kontroll av andra personer. Det har sålunda hävdats, framhölls det, att skattemyndigheterna i dessa fall inte skulle ha rätt att inhämta uppgifter om ett obestämt antal personer utan bara om namngivna personer eller möjligen en bestämd grupp av personer. Några hade gått längre och hävdat att nuvarande regler över huvud taget inte ger någon rätt att göra taxeringsrevisioner för att inhämta uppgifter som inte omfattas av någon kontrolluppgiftsskyldighet.

Dessa frågor om gränserna för utredningsmedlet taxeringsrevision har ännu inte blivit slutgiltigt besvarade i praxis. Kammarrätten i Stockholm har i dom den 21 maj 1985 på besvär av riksskatteverket med Richard Hägglöf Fondkommission AB som motpart gått på den förstnämnda tolkningslinjen och förklarat sig anse att taxeringsrevisionsinstitutet inte ger skattemyndigheterna rätt att generellt inhämta uppgifter på sätt riksskatteverket avsett att göra hos Hägglöfs. Regeringsrätten avgjorde genom dom den 20 maj 1985 ett mål i vilket Götabanken anfört besvär angående bevissäkring i samband med taxe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:24

ringsrevision. I detta mål kom emellertid aldrig frågan om taxeringsrevisionens gränser att bli prövad. Riksskatteverket har ansökt om prövningstillstånd i Hägglöfs-målet. Regeringsrätten har ännu inte tagit ställning till denna ansökan. Med hänsyn till den osäkerhet som råder i praxis och den stora betydelse frågan har skulle det dock förvåna mycket om målet inte släpps upp. I avvaktan på detta kommer i det följande en utförlig genomgång att göras som ett försök till belysning av taxeringsrevisionsinstitutets ändamål och gränser.

Institutet taxeringsrevision

De bestämmelser som nu står i 56 § taxeringslagen och som handlar om taxeringsrevision kom till 1955 på förslag av skattelagssakkunniga (SOU 1954:24). För den rätta förståelsen av bestämmelserna är det av betydelse att komma ihåg att samtidigt i 20 § taxeringsförordningen infördes en skyldighet för envar deklarations- och uppgiftsskyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för deklarations- eller uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav. De bestämmelser om det då nya institutet taxeringsrevision som meddelades i 56 § taxeringsförordningen skall läsas mot bakgrund av denna allmänna skyldighet att bevara anteckningar och handlingar av betydelse för en riktig deklaration eller riktiga kontrolluppgifter.

Det som var föregångare till taxeringsrevisionen ter sig närmast som ett embryo till denna. Kontrollmedlet kallades bokföringsgranskning. Det fick endast avse bokföringen som sådan eller därmed jämförliga anteckningar och fick bara användas mot en skattskyldig själv eller hos någon som var skyldig att lämna kontrolluppgifter utan anmaning.

Institutet taxeringsrevision fick ett i alla avseenden mycket vidare tillämpningsområde. Skattelagssakkunniga motiverade benämningen taxeringsrevision med att därigenom markerades att åtgärden kan omfatta inte bara en granskning av bokföringen med tillhörande handlingar utan även andra undersökningar, som kan tjäna det med taxeringsrevisionen avsedda syftet.

Taxeringsrevision är ett utredningsmedel som ger beskattningsmyndigheten befogenheter vilka inkräktar på enskilds frihet och förpliktar honom i olika hänseenden. På ett så ingripande utredningsmedel måste ställas bl a det kravet att lagbestämmelsen om detsamma anger för vilket eller vilka ändamål befogenheterna är avsedda att få användas. Laga gränser sätts härigenom för myndighetsutövningen i fråga vilket är av stor betydelse från rättssäkerhetssynpunkt. Tillämpningsområdet för taxeringsrevision anges med följande ord: ”För kontroll av att deklarations- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag riktigt och fullständigt fullgjorts eller för att eljest bereda beskattningsmyndighet upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering må taxeringrevision äga rum hos envar deklarations- eller uppgiftsskyldig”. Mera adekvat hade i och för sig varit om i stället för ordet kontroll stått ordet utred-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:24

ning men sedan gammalt används ordet kontroll för all verksamhet hos en beskattningsmyndighet som syftar till åsättande av riktiga taxeringar.

Ändamål

Som övergripande ändamål för utredningsmedlet anger bestämmelsen alltså ''beredande av upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering''. Förebild till ordvalet finner man i 32 § taxeringsförordningen sådan den lydde före 1955 års ändringar. Där stod då att det var envar obetaget att, utöver vad deklarationsformuläret föranledde, meddela upplysningar till ledning för egen taxering. Vidare stod det att envar efter anmaning var skyldig att meddela för egen taxering erforderliga upplysningar. I samma paragraf fanns också bestämmelserna om bokföringsgranskning. Anmärkas bör att termen upplysning är en i förvaltningsförfarandet allmänt vedertagen term för att beteckna information i allmänhet om fakta och förhållanden av betydelse för ett beslutsfattande. Besvärssakkunniga skrev härom bl a följande (SOU 1964:27 s 297). En myndighets utredningsskyldighet underlättas ofta genom att till dess förfogande ställs hjälpmedel som tvingar den enskilde till medverkan. Parten är i regel den viktigaste upplysningskällan och man utgår från att han under alla förhållanden i rimlig omfattning skall bidra genom att lämna upplysningar och tillhandahålla för honom tillgängligt utredningsmaterial. Besvärssakkunniga framhöll också (s 288) att i varje förfarande kan två huvudmoment urskiljas vilka dock ofta går in i varandra. Det första momentet innebär, att det material samman- och förebringas, på vilket avgörandet skall grundas (utredningen). Det andra momentet utmärks av att det beslutande organet med ledning av materialet samt å saken tillämpliga rätts- och erfarenhetssatser m m bedömer och avgör saken (beslutsstadiet). Att skattelagssakkunniga byggde på samma grundsyn på förvaltningsförfarandet ser man i deras betänkande (s 120) där de uttalar att det förfarande som är anordnat för taxeringen kan indelas i tre huvudled. Såsom det första ledet betraktas härvid upprättande och avlämnandet av dels självdeklarationer och dels uppgifter till ledning för annans taxering. Såsom det andra ledet i taxeringsförfarandet kan betecknas de kontrollåtgärder och de beslut om åsättande av taxering som ankommer på taxerings- och prövningsnämnder. Det tredje ledet utgörs av besvärsförfarandet. Besvärssakkunnigas två huvudmoment återfinner man alltså här i det andra ledet. Viktigt är emellertid att komma ihåg att allt förvaltningsförfarande är ett beslutsorienterat förfarande och att all kontroll och utredning har till uppgift att tjäna som ledning för ett beslutsfattande.

Klart är sålunda att taxeringsrevision är ett utredningmedel vars ändamål är att förse beskattningsmyndigheten med upplysningar om sådant som är av betydelse för åsättande av en riktig taxering. Redan häri ligger en gräns. Institutet får endast användas för taxeringsändamål inte t ex också för inhämtande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:24

av upplysningar om enskilds privatliv eller för utredning av ett förskingringsbrott. Ytterligare gränser sätts uttryckligen i 56 § taxeringslagen. Utredningsmedlet får inte sättas in mot vem som helst utan endast mot den som är deklarations- eller uppgiftsskyldig enligt taxeringslagen (jämte den som bedrivit förmedlingsverksamhet utan att vara vare sig deklarations- eller uppgiftsskyldig enligt taxeringslagen). Med deklarations- eller uppgiftsskyldig torde dock då böra förstås inte bara den om vilken man vet att han är deklarations- eller uppgiftsskyldig utan också den som kan antas vara det.

Taxeringsrevision har inte ändamålsbestämts så att den får avse utredning bara av den reviderades egen taxering eller egen kontrolluppgiftsskyldighet. Utredningsmedlet i fråga har i stället getts en helt allmän syftning — vinnande av upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering. Skattelagssakkunniga anförde (betänkandet s 187) att taxeringsrevision som kontrollform inte skulle vara begränsad till att avse blott kontroll av hur den granskade hade fullgjort sin egen deklarations- eller uppgiftsskyldighet. De sakkunniga hade tidigare (s 135) framhållit att den tidigare begränsningen i detta hänseende borde bortfalla, om granskningen skulle kunna bli effektiv. I åtskilliga fall måste nämligen uppgifter för kontroll av någons deklaration eller bokföring hämtas från annan skattskyldigs bokföring. Departementschefen betonade för sin del (prop 1955:160 s 123) att en granskning för kontroll av annans deklaration ingalunda borde vara begränsad till en kontroll av att föreskrivna uppgifter lämnats (som tidigare alltså var fallet) utan självfallet även borde få ha det vidare syftet att i ytterligare hänseenden vinna underlag för en riktig taxering av den som var föremål för kontroll. Bevillningsutskottet nöjde sig med att påpeka (BevU 1955:46 s 22) att redan enligt tidigare bestämmelser bokföringsgranskning — om än i begränsad utsträckning (för kontroll av att föreskriven uppgiftsskyldighet fullgjorts) — fick ske för kontroll av annans deklaration. Lundevall konstaterar (Handbok i taxeringsförfarandet s 170) att det för vad han kallar ändamålen b) och c) (kontroll av att uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering) revision närmast kommer i fråga för kontroll av uppgifter, som avlämnats till ledning för taxering av annan än den hos vilken revisionen sker, men att revisionen även kan avse inhämtande av upplysningar, varom denne inte är omedelbart skyldig att lämna kontrolluppgift. Taxeringsrevision får sålunda enligt Lundevall äga rum hos deklarations- eller uppgiftsskyldig oavsett om den är påkallad med hänsyn till handläggningen av dennes taxering eller ej. Uttalandet är en smula olyckligt. Det kan ju lätt inge föreställningen att en taxeringsrevision hos någon som är uppgiftsskyldig normalt görs i syfte att få till stånd en riktig taxering av denne. Men så är det ju inte tänkt. En taxeringsrevision av en uppgiftsskyldig har i stället det dubbla syftet att dels ge en garanti för ett lojalt kontrolluppgiftslämnande och dels ge material för kontroll av sådana skattskyldiga som åsyftas med kontroll-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:24

uppgiftslämnandet. Det intressanta är emellertid att kriterierna för taxeringsrevision är skrivna så att de ger rum för användning av detta utredningsmedel också för inhämtande hos en deklarations- eller uppgiftsskyldig person av upplysningar till ledning för en riktig taxering av en eller flera andra skattskyldiga oberoende av om den som revideras är ålagd någon skyldighet att lämna kontrolluppgift beträffande upplysningarna i fråga, utan eller efter anmaning. I Hermanson m fl Taxeringshandbok s 163 noteras endast att möjligheterna att göra taxeringsrevision inte begränsar sig till fall då en uppgiftsskyldighet kontrolleras utan att de även sträcks ut att avse andra fall då beskattningsmyndigheten kan ha behov av ytterligare upplysningar till ledning för en noggrann och tillförlitlig taxering.

Beslut om taxeringsrevision

Beslut om taxeringsrevision skall enligt 57 § taxeringslagen meddelas av skattechefen eller, efter delegering från denne, av enhetschef på skatteavdelningen m fl. Taxeringsrevision skall verkställas av tjänsteman, som den beslutande därtill förordnar. I 14 § taxeringskungörelsen föreskrivs att den som förordnar någon att utföra taxeringsrevision skall tillse att denne väl lämpar sig för uppdraget. Förordnande skall vara skriftligt. I förarbetena till reglerna om taxeringsrevision uttalade departementschefen (prop s 124) att taxeringsrevision bör ske planmässigt. Lundevall framhåller med anledning härav (Handbok i taxeringsförfarandet s 169) att anledning till en taxeringsrevision inte behöver påvisas i varje särskilt fall. Envar som är skyldig att underkasta sig taxeringsrevision har att tillhandahålla det material som granskningsförrättaren finner nödigt att ta del av för undersökningens verkställande. Ett beslut om taxeringsrevision kräver alltså ingen motivering.

En motivering till ett beslut klargör ofta inte bara skälen till att beslutet fått det innehåll det har utan också vilket ändamålet med beslutet är. När ändamålet på detta sätt framgår direkt eller indirekt av beslutsmotiveringen, är en särskild ändamålsangivelse naturligtvis överflödig i de flesta fall. Men saknas beslutsmotivering gör sig behov gällande av en precisering av ändamålet på ett annat sätt när fråga är om ingripanden i enskilds ekonomiska eller personliga förhållanden med tvångsbefogenheter. Tvångsmedelskommittén utgick i sitt förslag till tvångsmedelslag (SOU 1984:54) från att ett beslut om tvångsmedelsanvändning skall ange ändamålet med ingripandet och tog i lagförslaget in en bestämmelse om att ett tvångsmedel får användas endast för det ändamål för vilket det har beslutats. Kommittén framhåller att den som verkställer ett tvångsmedelsbeslut inte själv får ändra ändamålsbestämningen och använda tvångsmedlet för något annat ändamål än det beslutade. Kommittén bedömer denna grundsats som så väsentlig att den bör komma till uttryck i lag. Mot bakgrund av att departementchefen vid 1955 års reform uttalade att en taxe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:24

ringskontroll bör utövas under hänsynstagande till ändamålet med kontrollen bör naturligen i varje beslut om taxeringsrevision anges ändamålet med revisionen, om detta inte ändå står klart. Beslutas taxeringsrevision för ett visst, mer specifikt ändamål är det av största vikt både för den som skall verkställa revisionen och för den som skall revideras att detta anges i klartext. Ändamålet blir ju då avgörande både för granskningsförrättarens befogenheter och för den enskildes skyldigheter. Beslutas om en taxeringsrevision hos en deklarationsskyldig för kontroll av att han fullgjort sin deklarationsskyldighet på ett riktigt sätt och anges inte i beslutet att undersökning också får göras till kontroll av att andra skattskyldiga blivit riktigt taxerade, kan granskningsförrättaren inte anses behörig att göra någon kontroll annat än för det första ändamålet och den skattskyldige kan inte anses skyldig att tillhandahålla annat material eller lämna andra upplysningar än som faller inom ramen för det ändamålet. Förhåller det sig omvänt så att taxeringsrevision beslutas för kontroll av en eller några särskilda skattskyldiga sträcker sig granskningsförrättarens befogenheter inte utöver det kontrolländamålet. Han får inte ta sig friheten att vidga kontrollen till att omfatta ett obestämt antal skattskyldiga. Två rättsfall belyser innebörden härav.

Det ena fallet var ett mål om undantagande av handlingar från taxeringsrevision som avgjordes av länsrätten i Östergötlands län genom dom den 12 februari 1985. Länsrätt är slutinstans i sådana mål. Holmens Bruk AB, som var föremål för taxeringsrevision av ej närmare preciserad innebörd, hade begärt undantagande av vissa handlingar från revisionen. Bolaget hade av revisorerna ålagts att utlämna sammanställningar för fem år över de anställdas tillgodohavanden på intressekonto hos bolaget jämte av bolaget utgivna räntebelopp. Länsrätten anförde följande i sin dom. En första fråga var om handlingarna rörande de anställdas tillgodohavanden på intressekonto hos bolaget föll inom ramen för det som bolaget var skyldigt att tillhandahålla vid en taxeringsrevision hos bolaget vilken primärt avsåg dess egen taxering. Länsrätten fann att så måste anses vara fallet under förutsättning att granskningen av handlingarna skedde i det angivna syftet. Däremot måste en granskning av handlingarna som syftade till kontroll inte av att bolaget fullgjort sin egen deklarations- och uppgiftsskyldighet på ett riktigt sätt utan av att kontohavarna fullgjort sina deklarationsskyldigheter på ett riktigt sätt anses falla utom ramen för en sådan taxeringsrevision. Länsrätten ansåg alltså att ett särskilt beslut om taxeringsrevision hade erfordrats för en undersökning av sistnämnda slag.

Det andra rättsfallet var det förut nämnda Götabanksmålet. Regeringsrätten noterade i sina domskäl att granskningsledaren hade uppgivit att syftet med taxeringsrevisionen var att kontrollera betalningsströmmarna på checkkonton i banken som tillhörde någon eller några kända kunder. Av sekretesshänsyn hade emellertid vid revisionen begärts att banken skulle tillhandahålla

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:24

motsvarande material avseende samtliga kunders checkkonton för 1982. Regeringsrätten framhöll att av förarbetena till 56 § 4 mom taxeringslagen (prop 1955:160 s 144 f) framgick att med handlingar av betydelse för taxeringsrevisionens verkställande avses endast sådana handlingar som kan få betydelse för taxeringen. Den som verkställer taxeringsrevision hos någon i syfte att få uppgifter till ledning för annans taxering kan således inte åberopa 56 § 4 mom taxeringslagen för att få tillgång till andra handlingar än som rör denna persons taxering. Inte heller är den hos vilken revision sker enligt 56 § 2 mom samma lag pliktig att tillhandahålla andra handlingar. I det aktuella fallet var banken tvärtom enligt 192 § lagen om bankrörelse hindrad att tillhandahålla handlingar i vidare mån än som omfattades av skyldigheten enligt 56 § 2 mom taxeringslagen. Regeringsrätten slog sedan fast att det alltså inte är förenligt med bestämmelserna om taxeringsrevision att genomföra denna utan att uppge vems taxering revisionen avser och att detta gäller vare sig revisionen företas i bank eller hos annan.

Handlingar och upplysningar

En viktig bestämmelse i 56 § är den som anger att vid taxeringsrevision är den hos vilken revisionen sker pliktig att tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som erfordras för revisionens verkställande. Varken i skattelagssakkunnigas betänkande eller i propositionen finns några uttalanden till ledning för tolkningen av omfattningen av en reviderads upplysningsskyldighet. Man är därför hänvisad enbart till allmänna tolkningsgrundsatser, såsom legalitets-, ändamåls-, behovs-, proportionalitets- och försvarlighetsgrundsatserna.

Legalitets- och ändamålsgrundsatserna

Av legalitets- och ändamålsgrundsatserna följer att den reviderade inte kan åläggas att lämna upplysningar i vidare omfattning än som är motiverat med hänsyn till ändamålet med den taxeringsrevision som han är föremål för. Har taxeringsrevisionen beslutats enkom för kontroll av hans egen taxering, kan han inte anses skyldig att lämna upplysningar muntligen eller skriftligen om sådant som är av intresse blott för kontroll av andra skattskyldiga. Detta har redan förut belysts. Men har taxeringsrevisionen beslutats för också detta senare ändamål är han givetvis skyldig att lämna de upplysningar som erfordras för att också en sådan kontroll skall kunna genomföras.

Frågan är emellertid hur långt revisorerna i ett sådant fall kan sträcka sig när det gäller den reviderades medverkan. Kan, för att ta ett ytterlighetsfall, revisionen genomföras på det sättet att revisorerna inte själva tar del av några handlingar utan ålägger den reviderade att upprätta förteckningar, listor, sammanställningar över vissa närmare definierade förhållanden. Ett iakttagande av legalitetsgrundsatsen kräver här att taxeringsrevisionens plats i rätts-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:24

systemet beaktas, närmare bestämt hur taxeringsrevisionen förhåller sig till utformningen av uppgiftsskyldighet i taxeringslagen. I 39 § 3 mom taxeringslagen föreskrivs t ex att bankaktiebolag, sparbank eller annan penninginrättning är skyldig att efter anmaning lämna uppgift om namngiven persons insättningar och uttag under viss tid. Det framstår under sådana förhållanden som uteslutet att besluta om taxeringsrevision hos en bank och därvid ålägga banken att upprätta och överlämna en förteckning över samtliga kontohavares tillgodohavanden och gottskrivna räntor. En sådan taxeringsrevision måste anses som ett kringgående av lagen, som genom den nämnda föreskriften garanterat bankerna ett skydd just mot en allmän kontokontroll med alla de besvär och olägenheter som är förknippade med en sådan. JK anlade i ett remissyttrande till justitiedepartementet den 4 mars 1983 en liknande syn på tolkningsfrågan. JK anförde att bestämmelserna i 56 § 1 mom taxeringslagen ger möjlighet för en länsstyrelse att i samband med taxeringsrevision även inhämta uppgifter till ledning för annans taxering. Stadgandet medger således i och för sig rätt för länsstyrelsen att hos en bank begära upplysning om gottgjord ränta eller kapitalbehållning på insättares konto. Denna rätt att erhålla uppgifter till ledning för annans taxering fick dock enligt JK anses vara begränsad till att avse uppgifter beträffande viss bestämd person eller möjligen viss bestämd grupp av personer. Särskilt mot bakgrund av den författningsreglering som redan finns och de förslag som har lagts fram om införandet av en generell skyldighet för banker m fl att till ledning för inkomsttaxeringen självmant lämna kontrolluppgifter fanns enligt JK:s mening inte något som talade för att länsstyrelserna med stöd av den angivna bestämmelsen redan nu skulle kunna kräva att bankerna generellt tillhandahåller dessa uppgifter. Man fäster sig vid JK:s formulering att en länsstyrelse i samband med taxeringsrevision även kan inhämta uppgifter till ledning för annans taxering. Formuleringen är oegentlig och ger en felaktig bild av taxeringsrevisionsinstitutet. Som förut framhållits ger bestämmelserna beskattningsmyndigheterna befogenhet att besluta om taxeringsrevision uteslutande för att få fram upplysningar till ledning för beslut om annans taxering. Vad som däremot inte framgår klart är om befogenheten i fråga begränsar sig till inhämtande av upplysningar om viss bestämd person eller vissa bestämda personer eller om den också får användas för inhämtande av upplysningar om ett obestämt antal ej namngivna eller eljest identifierbara personer, t ex alla en företagares leverantörer eller kunder. Lagtexten är så formulerad att den inte ställer några krav på någon specificering motsvarande den som krävs enligt 39 § 3 mom. Frånvaron av ett sådant krav i lagtexten kan dock inte utan vidare tas till intäkt för att lagstiftarens mening varit att det skall vara fritt fram för större kontrollsvep taxeringsrevisionsvägen.

Lagtextens ordalag som sådana ger inte något stöd för tanken att någon begränsning skulle vara avsedd när det gäller antalet andra skattskyldiga som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:24

skall få kontrolleras genom taxeringsrevision hos en deklarations- eller uppgiftsskyldig person. Orden ''till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering'' kan lika gärna syfta på hur många som helst som på en enda. Förarbetena ger heller inte något direkt svar. Dock används på flera ställen orden ''annan skattskyldig'' vilket skulle kunna anses tyda på att taxeringsrevision skulle få sättas in bara för kontroll av *en* annan skattskyldigs taxering. Helt klart är emellertid att orden i detta sammanhang har plural och inte singular innebörd. Bevillningsutskottet anförde t ex att redan enligt de då gällande bestämmelserna fick bokföringsgranskning ske för kontroll av annans deklaration och syftade då på granskning hos en uppgiftsskyldig person, en granskning som enligt sakens natur kunde avse ett mycket stort antal skattskyldiga. Någon ändring därvidlag kan självfallet inte ha avsetts. Frågan begränsar sig därför till om samma ordning avsågs skola gälla för taxeringsrevision hos en deklarationsskyldig. Eller var avsikten att en taxeringsrevision hos en uppgiftsskyldig skulle få avse ett obegränsat antal andra skattskyldiga medan en taxeringsrevision hos en deklarationsskyldig skulle få avse endast en eller möjligen några andra skattskyldiga? Om detta varit meningen borde det rimligen ha kommit till uttryck i lagtexten. Riksskattenämnden efterlyste för övrigt ett förtydligande av denna (prop s 121). Enligt riksskattenämndens mening var förslaget att taxeringsrevision skall kunna verkställas hos en skattskyldig för kontroll av annan skattskyldigs deklaration en så betydelsefull nyhet att den borde starkare markeras i författningstexten, lämpligen genom ett uttryckligt påpekande att taxeringsrevision får äga rum, oavsett om den avser kontroll beträffande den, hos vilken revision sker, eller endast avser kontroll av andra skattskyldigas taxering. Av intresse kan här också vara att återge vad Sveriges lantbruksförbund anförde. Förbundet framhöll nämligen att det var av synnerlig betydelse, att kontrollen genom den s k taxeringsrevisionen utförs som en kedjegranskning, d v s att granskningen sker genom alla leden från fabrikant via grosshandel till detaljhandel och omvänt och att alla kontrolluppgifter kan inhämtas från en bokföringsskyldig för granskning av andra skattskyldiga. Mot bakgrund av dessa remissyttranden är departementschefens uttalande i frågan (prop s 122) överraskande torftigt. Vad angick förslaget att tillåta granskning för kontroll av annans deklaration erinrade han bara om att denna kontroll även avsåg fullgörandet av uppgiftsskyldighet till ledning för annans taxering. Efter en redogörelse för angelägenheten av en kontroll av uppgiftsskyldigheten tillade han att en granskning i nu avsett hänseende ingalunda borde vara begränsad till en kontroll av att föreskrivna uppgifter lämnats utan självfallet även borde få ha det vidare syftet att i ytterligare hänseenden vinna underlag för en riktig taxering av annan skattskyldig. Något mera hade departementschefen inte att säga i denna enligt riksskattenämnden så viktiga fråga. Läser man sedan under propositionens huvudsakliga innehåll (prop s 2) finner man där följande beskrivning: ''Vidgade möjligheter till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:24

granskning av räkenskaper och till annan taxeringsrevision införes. Sålunda skall kontroll kunna ske inte blott hos den skattskyldige själv utan även hos annan, med vilken han haft affärsförbindelser''. Författaren av dessa rader har tydligen fixerats av ett uttalande av skattelagssakkunniga att i åtskilliga fall måste uppgifter för kontroll av en skattskyldigs deklaration eller bokföring hämtas från annan skattskyldigs bokföring. Lästa isolerade förmedlar dessa uttalanden onekligen det intrycket att en taxeringsrevision hos en deklarationsskyldig till skillnad från en taxeringsrevision hos en uppgiftsskyldig är avsedd få äga rum endast för kontroll av en eller möjligen några andra skattskyldiga. Från tolkningssynpunkt är det dock inte godtagbart att läsa motivuttalanden på detta isolerade sätt. De måste sättas in i sitt större övergripande sammanhang. Och detta är att utvidgningen av granskningsmöjligheterna hos en deklarationsskyldig till att liksom granskningsmöjligheterna hos en uppgiftsskyldig avse även kontroll av annan skattskyldigs taxering var ett led i en allmän effektivisering av taxeringskontrollen. Inte bara skattelagssakkunnigas betänkande utan också den taxeringsreform som det ledde till gör skäl för beteckningen Effektivare taxering. Starka ändamålsskäl talar därför för den tolkningen att en taxeringsrevision hos en deklarationsskyldig i princip alldeles som en taxeringsrevision hos en uppgiftsskyldig får göras för kontroll av ett obegränsat antal andra skattskyldiga som inte behöver namnges eller på annat sätt identifieras. Mot denna teleologiska tolkning talar som förut framhållits inte lagtextens ordalag utan den står i god överensstämmelse med dessa.

Det har förut framhållits att när en bestämmelse om uppgiftsskyldighet har utformats för att skydda den enskilde mot betungande informationskrav härigenom gränser också måste anses vara satta för vilken information man får begära av den enskilde taxeringsrevisionsvägen. Det skulle kunna göras gällande att hela komplexet bestämmelser om uppgiftsskyldighet är att se som en uttömmande uppräkning av i vilka fall och under vilka förutsättningar enskilda mera generellt skall kunna avkrävas uppgifter till ledning vid annans taxering och att det skulle strida mot det sätt på vilket uppgiftsskyldigheten byggts upp att använda taxeringsrevision för vad som förut kallades kontrollsvep. Ett sådant resonemang håller dock inte streck. Bestämmelserna om uppgiftsskyldighet intar inte en så specifik ställning i rättssystemet. Det ligger i stället närmare till hands att säga att bestämmelserna har kunnat begränsas på sätt som skett just därför att erforderliga kontrolluppgifter som lantbruksförbundet framhöll i stället kan hämtas genom taxeringsrevision. Uppgiftsskyldighet utan anmaning och efter anmaning och skyldighet att underkasta sig taxeringsrevision utesluter inte utan kompletterar i stället varandra.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:24

Behovsgrundsatsen

Ser man härefter på vilken ledning för tolkningen och tillämpningen av taxeringsrevisionsbestämmelserna som behovsgrundsatsen kan ge så bör först nämnas att denna grundsats innebär att tvångsbefogenheter som tilldelats en myndighet inte får användas mot den enskilde i vidare mån än som behövs för uppgiftens fullgörande. Tvångsmedelskommittén anförde härom bl a (betänkandet s 77) att åtgärder som uteslutande eller huvudsakligen syftar till att göra det lättare eller bekvämare för myndigheten att fullgöra sina uppgifter naturligtvis faller utanför. Behovsgrundsatsen framträder också tydligt när departementschefen uttalade (prop s 79) att önskemålet om effektivast möjliga taxeringskontroll måste vägas mot intresset av att inte onödigtvis ålägga den lojale medborgaren ett i det enskilda fallet obehövligt uppgiftslämnande. En tolkning enligt behovsgrundsatsen innebär att den skyldighet att lämna erforderliga upplysningar som är ålagd den som revideras inte av revisorerna får utnyttjas för framtagande av uppgifter genom den reviderades i stället för genom deras egen försorg. Till yttermera visso har tvärtom förutsatts att den som är uppgiftsskyldig skall kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet genom tillhandahållande av sina räkenskaper, allt enligt principen att den enskilde inte skall belastas för det allmännas räkning mer än som är nödvändigt. Bevillningsutskottet anförde (BevU 1955:46 s 22) att de föreslagna reglerna om taxeringsrevision även innebar möjlighet till lättnader för uppgiftslämnarna. Visar det sig att det skulle vara förenat med avsevärt arbete att avge infordrade uppgifter, kunde det stundom vara en för både myndigheterna och den enskilde fördelaktig anordning att den sistnämnde i stället fick ställa sina böcker och övriga handlingar till myndigheternas förfogande. I det tidigare redovisade målet hos länsrätten i Östergötlands län hade revisorerna begärt sammanställning för fem år över de anställdas intressekonton. Det kan ifrågasättas om revisorerna inte härigenom överskred sina befogenheter och om de inte själva bort ta fram uppgifterna och göra sammanställningarna. Nu gjorde emellertid inte bolaget några invändningar mot att medverka på begärt sätt och därför blev denna sida av saken inte prövad i målet.

Försvarlighetsgrundsatsen

Proportionalitetsgrundsatsen innebär att en tvångsåtgärd med avseende på sin art, styrka, räckvidd och varaktighet skall stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med åtgärden. Grundsatsen ger mycket liten ledning för tolkningen av den upplysningsskyldighet som åligger den hos vilken revisionen sker. Större ledning ger då den grundsats som kan kallas försvarlighetsgrundsatsen och som härleder sig ur proportionalitetsgrundsatsen. Grundsatsen uttrycks i 8 § polislagen med orden att ett ingripande skall ske på ett sätt som är försvarligt med hänsyn till åtgärdens syfte och övriga omständigheter. Försvarlighetsgrundsatsen framträder tydligt i motiven till 56 § taxeringsla-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:24

gen. Departementschefen anförde (prop s 124) att taxeringskontroll bör utövas under hänsynstagande till ändamålet med kontrollen och till de därav berördas intresse att inte behöva besväras mer än nödigt.

Slutsats

Med nu genomgångna grundsatser som tolkningshjälpmedel kommer man närmast till slutsatsen att en reviderads skyldighet att lämna de upplysningar som erfordras för revisionens verkställande inte kan anses innebära någon allmän skyldighet att lämna upplysningar till ledning för beslut om annans taxering utan att den fastmera inskränker sig till att gå revisorerna tillhanda med förklaringar och upplysningar som kan behövas för den rätta förståelsen av och överblicken över de handlingar som skall tillhandahållas. En annan sak är att det ibland kan vara lättare för den reviderade att själv göra sammanställningar över något än att vara revisorerna behjälplig med att hitta detta i materialet.

Tolkning av lag

Efter denna genomgång är framställningen framme vid Hägglöfsmålet. Detta mål gällde en begäran från riksskatteverket att Hägglöfs skulle tillhandahålla transaktionssammandrag och depåförteckningar för 1983 rörande bolagets samtliga kunder. Verket avsåg att först i ett senare skede besluta om eventuella kontroller av nämnda kunder. Taxeringsrevisionen hade således inte till utgångspunkt att kontrollera viss eller vissa skattskyldiga. Såväl länsrätten i Stockholms län som kammarrätten i Stockholm tolkade 56 § taxeringslagen så att taxeringsrevisionsinstitutet inte ger skattemyndigheterna rätt att generellt inhämta uppgifter på sätt riksskatteverket avsåg att göra hos Hägglöfs. Innan domskälen diskuteras finns det anledning att kort nämna något om principerna för tolkning av lag.

En skiljelinje går inom lagtolkningsdoktrinen mellan vad som kallas objektiv och subjektiv tolkning. En objektiv tolkning innebär att man ur lagbestämmelsen som sådan, ur dess ordalag, sluter sig till dess mening. Den subjektiva syftar till att sluta sig till bestämmelsens mening genom att söka fram lagstiftarens avsikt med bestämmelsen. Mellan en extrem bokstavstolkning och en extrem ändamålstolkning ligger varjehanda blandformer, och ingen skulle väl på allvar vara beredd att bekänna sig till någon av dessa extrema varianter. Diskussionen om lagtolkning brukar därför handla om vilken betydelse som skall tillmätas en lagtexts ordalag respektive de ändamålsöverväganden som legat eller anses ligga till grund för hur lagtexten bör uppfattas. Hans Thornstedt har i Festskrift tillägnad Nils Herlitz skrivit om Legalitet och teleologisk metod i straffrätten. Vad han där anför om tolkningen av straffstadganden synes väl ägnat att tjäna till ledning också vid tolkningen av stadgandet om en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:24

sådan tvångsbefogenhet som taxeringsrevision. Thornstedt framhåller bl a att en modern lagbestämmelse oftast har en i förhållande till allmänt språkbruk vag innebörd och att detta gäller även straffstadganden. Det skulle därför vara synnerligen primitivt och otympligt att lägga en sådan vag innebörd omedelbart till grund för tillämpningen. En större enhetlighet och förutsebarhet i praxis borde däremot kunna ernås genom att utgångspunkten för tillämpningen söktes i en ingående analys av lagtexten ur semantisk, syntaktisk och logisk synpunkt. Vid den semantiska analysen torde dock oundvikligen i så fall vissa värderingssynpunkter komma in men någon större risk med hänsyn till legalitetsprincipen synes enligt Thornstedt inte vara förbunden härmed. Ofta torde tolkningsfrågan härmed vara löst menar Thornstedt. Men är innebörden av texten ändå tvivelaktig har man att söka sin ledning i rättspolitiska överväganden. Applicerar man då de lagstiftande organens egna ändamålssynpunkter sådana dessa framgår av förarbetena så torde man i många situationer ha tillgång till det som en objektiv teleologisk metod mest behöver, nämligen rättspolitiska värderingar vilka är oberoende av åsikterna hos den enskilde bedömaren — vare sig denne är rättsvetenskapsman eller domare.

Hägglöfsmålet

Läser man domskälen i länsrättens och kammarrättens domar i Hägglöfsmålet finner man att domstolarna ägnat mycket liten uppmärksamhet åt ordalydelsen i det grundläggande stadgandet om taxeringsrevision. Någon ingående analys av lagtexten ur semantisk, syntaktisk och logisk synpunkt återfinner man inte. Länsrätten säger dock åtminstone så mycket som att hur långt den upplysningsskyldighet som följer av bestämmelserna om taxeringsrevision sträcker sig inte framgår klart vare sig av ordalagen i lagtexten eller av lagförarbetena. Kammarrätten uppehåller sig över huvud taget inte vid lagtextens ordalag.

Så mycket mera finner man däremot i domskälen av rättspolitiska värderingar. Förarbetena gås igenom noga och kammarrätten förklarar att motiven ger vid handen att taxeringsrevisionsinstitutet var avsett att användas inte endast hos den skattskyldige utan även hos tredje man när behov hade gett sig till känna av kontroll av en eller flera deklarations- eller uppgiftsskyldiga. Någon avsikt att härvid ge beskattningsmyndigheterna rätt att medelst granskning insamla uppgifter i allmänt kontrollsyfte utan preciserad anknytning till kontroll av viss eller vissa deklarations- eller uppgiftsskyldiga kan enligt kammarrätten inte utläsas ur motiven. Om avsikten hade varit att ge beskattningsmyndigheterna en sådan allmän rätt hade rimligen integritetsfrågor likaväl som spörsmålet om sambandet mellan kontrolluppgiftsskyldighet och taxeringsrevision bort tas upp till diskussion i förarbetena. Som framgått av den tidigare redogörelsen för förarbetena till taxeringsrevisionsreglerna uppehåller dessa sig ytterst knapphändigt vid användningen av taxeringsrevision för kontroll

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:24

av andra skattskyldiga än den reviderade. Och det är helt riktigt att det ingenstädes talas uttryckligen om kontroll genom taxeringsrevision av ett obestämt antal skattskyldiga. Anledningen härtill kan dock helt enkelt ha varit att kontrollaktioner av denna typ då inte ännu framstod som realistiska att räkna med. Skäl saknades då också att diskutera de eventuella integritetsproblem som skulle kunna uppkomma i sådana sammanhang. Integritetsproblemen blev ändå mycket ingående analyserade i motiven till 56 § 4 mom taxeringslagen.

När man läser domskälen i kammarrättens och länsrättens domar kan man inte värja sig från intrycket att domstolarna tolkar 56 § taxeringslagen så som man tolkar en ramlagsbestämmelse med en allmän, avsiktligen vag innebörd. Men 56 § 1 mom taxeringslagen är ingen ramlagsbestämmelse och den har inte en vag innebörd. Ordalagen är tvärtom ovanligt tydliga när man underkastar dem en semantisk, syntaktisk och logisk granskning. Frågan är då om man får underlåta att ta bestämmelsen på orden och om tillräckligt tungt vägande rättspolitiska skäl talar mot att man gör det. Det skall bli intressant att se hur regeringsrätten kommer att bedöma saken.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:24

Skattebibeln

GRS SKATTEHANDBOK i ny, utökad och aktuell upplaga ombesörjd av Gösta Ekman, f. d. generaldirektör vid Riksskatteverket; Sigvard Berglöf, regeringsråd och redaktör för Skattenytt; Arne Gustafson, Industriens skattesakkunnige, Industriförbundet; och Harry Sterner, en av GRS ursprungliga författare.

Den nya, utökade upplagan omfattar 5 à 6 band. Författningstext, kommentar och rättsfall återges nu samlat under respektive paragraf. De första banden kommer ut, del I i slutet av september, del II i slutet av november 1985. De omfattar författningstext, kommentar och rättsfall till 24–37 §§ kommunalskattelagen. Därefter följer på nyåret 1986 motsvarande material för 1–23 §§ och 38–43 §§. De resterande banden beräknas komma ut under 1986. Uppdatering av redan publicerat material sker 2–3 gånger om året till en kostnad av c:a 1:25 per sida.

Skattehandboken har blivit den mest övergripande och kompletta framställningen över svensk inkomst- och förmögenhetsbeskattning. Den är den självklara källan för skattekunnandet för såväl domare, advokater, revisorer och privatpersoner som för finans- och ekonomichefer i företag.

Jag beställer — ex. av SKATTEHANDBOKEN **del I.**
Pris 1985: 675:— inkl. moms (netto 546: 75).

Jag beställer — ex. av **hela serien** och får
75:— i rabatt på varje del.
Pris 1985: 600:— inkl. moms (486:— netto exkl. moms).

Namn _____

Företag _____

Adress _____

Postadress _____

Underskrift _____

Frankeras ej
Mottagaren
betalar portot

Norstedts Laghandböcker

SVARSPOST
Kundnummer 31563000
103 10 Stockholm